

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00011 vom 31. Mai 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-05-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2017.00011](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00011)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00011 du 31 mai 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00011 del 31 maggio 2017

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2009 und 1.1.-31.12.2010 | Staats- und Gemeindesteuern 2009/2010 Hauptsteuerdomizil [Die Pflichtige verfügt sowohl in C, Kanton Zürich, wie in D, Kanton J, über Geschäftsräume] Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (E. 3). Als steuerbegründende Tatsache obliegt die Beweislast für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Sitzes der Steuerbehörde (E. 3.3). Der Hauptbeweis für das Zusammenlaufen der Fäden der Geschäftsführung bzw. für das Hauptsteuerdomizil in C im Kanton Zürich ist erbracht: Dafür sprechen die grosszügigen Räumlichkeiten in C, dass die meisten Angestellten im Raum C wohnen, dass von D im Kanton J aus lediglich Einladungen versendet wurden und die Räumlichkeiten in D mit einem anderen unabhängigen Unternehmen geteilt werden. Dass in D Sitzungen, auch wenn womöglich strategischer Natur, abgehalten wurden, vermag nichts zu ändern, diesbezügliche sachdienliche Unterlagen zur Erbringung des Gegenbeweises legt die Pflichtige nicht vor. Darüber hinaus ist auch nicht von einer Betriebsstätte auszugehen (E. 5.2). Die Pflichtige vermag den erbrachten Hauptbeweis im Rahmen des Gegenbeweises nicht zu erschüttern (E. 5.3–5.8). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2017.00011 Urteil der 2. Kammer vom 31. Mai 2017 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiberin Stefanie Peter. In Sachen A AG, vertreten durch die B AG, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2009 und 1.1.–31.12.2010, hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt die Erbringung von Vermögensberatungs-, Vermögensverwaltungs- und Anlageberatungsdienstleistungen, die Entwicklung von Finanzprodukten sowie das Erbringen von unterstützenden Dienstleistungen im Bereich der allgemeinen Finanz- und Vermögensberatung. Sie war am 15. April 2007 in der Stadt C gegründet worden und wird von den Eheleuten D und E beherrscht. Am 17. Dezember 2008 erfolgte die Sitzverlegung nach F im Kanton J, wobei die Pflichtige ihre Infrastruktur in der Stadt C beibehielt. B. Für die Steuerperioden 2009 und 2010 beantragte die Pflichtige eine Gewinnausscheidungsquote von 32,5% zugunsten des Sitzkantons, was vom Kanton J mit Steuerauscheidungen vom 8. Februar 2011 bzw. vom 6. Februar 2013 übernommen wurde. Im Januar 2012 führte das Steueramt der Stadt C eine Buchprüfung durch und versandte am 30. Juli 2012 Einschätzungsvorschläge für die genannten Perioden. Unter anderem wies es

darauf hin, gemäss Buchprüfung seien keine Belege/Verträge etc. enthalten, die auf eine Geschäftstätigkeit in J hinwiesen. Als tatsächlicher Sitz werde der Kanton Zürich betrachtet, weshalb mit dem Kanton J keine Ausscheidung vorgenommen werde. Dem sowie diversen Aufrechnungen widersetzte sich die Pflichtige mit Schreiben vom 12. November 2012 und reichte bezüglich der Räumlichkeiten in F Fotografien ins Recht. Nachdem von der Pflichtigen am 14. November 2012 weitere Auskünfte und Unterlagen verlangt worden waren, fand am 27. März 2013 ein vorangekündigter Augenschein in F statt. Die Auflagen vom 14. November 2012 beantwortete die Pflichtige nach entsprechenden Fristerstreckungen am 2. April 2013. Am 26. August 2013 erfolgten die Einschätzungsentscheide für die Steuerperioden 2009 und 2010, wobei ohne Vornahme einer Ausscheidung als Ort der tatsächlichen Verwaltung der Kanton Zürich angenommen wurde. Einige Aufwandpositionen wurden als geschäftsmässig unbegründet taxiert. C. Die Pflichtige erhob am 30. September 2013 Einsprache und beantragte, nebst der Anfechtung diverser Aufrechnungen, die Anerkennung des Hauptsitzes in F unter Vornahme der Steuerauscheidung. Am 4. Oktober 2013 reichte die Pflichtige eine Aufsichtsbeschwerde gegen den verfahrensführenden Steuerkommissär ein. Zudem beantragte sie, der Steuerkommissär sei von ihrem Fall "abzuziehen", weshalb parallel ein Ausstandsverfahren eröffnet wurde. Das Einspracheverfahren wurde sistiert. Die Finanzdirektion wies mit Verfügung vom 10. Januar 2014 die Aufsichtsbeschwerde ab, soweit darauf eingetreten wurde. Das kantonale Steueramt wies das Ausstandsgesuch am 21. Januar 2015 ab. Den dagegen erhobenen Rekurs wies die Finanzdirektion mit Verfügung vom 23. Februar 2015 ab. Der Regierungsrat wies sodann die gegen die Verfügung vom 10. Januar 2014 (in Sachen Aufsichtsbeschwerde) erhobene Beschwerde mit Beschluss vom 25. März 2015 ab, soweit darauf eingetreten wurde. Die Einsprache gegen die Einschätzungsentscheide betreffend die Steuerperioden 2009 und 2010 wurde am 30. Mai 2016 bezüglich der Steuerfaktoren teilweise gutgeheissen. Hingegen wurde am Sitz in der Stadt C festgehalten. II. Am 4. Juli 2016 erhob die Pflichtige Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 30. Mai 2016 und beantragte dessen Aufhebung und die Rückweisung der Sache; alles unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Weiter verlangte sie die Vorlage eines Augenscheinprotokolls und hielt fest, die Voraussetzungen eines echten Domizils in F seien erfüllt und letzterer Ort sei als Sitz zu anerkennen. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs am 19. Dezember 2016 ab. Hinsichtlich des beantragten Augenscheinprotokolls verwies es auf die Einschätzungsakten, worin es enthalten und womit dem Antrag entsprochen worden sei. Der Inhalt des Protokolls sei zudem im Einspracheentscheid im Wesentlichen wörtlich wiedergegeben worden. III. Die Pflichtige erhob am 13. Februar 2017 beim Verwaltungsgericht Beschwerde und beantragte sinngemäss Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie die Rückweisung der Sache an das kantonale Steueramt in das Einschätzungsverfahren, unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Das kantonale Steueramt beantragte am 2. März 2017 die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Das Steuerrekursgericht hatte am 21. Februar 2017 auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Steuerhoheit des Kantons Zürich zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt

(vgl. RB 19982 Nr.90).

### **E. 2.1**

Nach § 110 StG stehen die Verwaltungs- und Einschätzungsbehörden unter der Aufsicht der Finanzdirektion. Gegen pflichtwidrige Amtsführung, Rechtsverweigerung oder Rechtsverzögerung durch Verwaltungs- und Einschätzungsbehörden kann gemäss § 111 Abs. 1 StG Beschwerde bei der Finanzdirektion und gegen deren Entscheide Beschwerde beim Regierungsrat erhoben werden (§ 111 Abs. 2 StG). Die von der Pflichtigen erhobene Aufsichtsbeschwerde ist vom Regierungsrat am 25. März 2015 erledigt worden und bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

### **E. 2.2**

§ 119 StG äussert sich zu den Ausstandsgründen jener Personen, die beim Vollzug des Steuergesetzes in einer Sache zu entscheiden haben oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitwirken. Die Ausstandsgründe regeln also die Frage, welche Personen an der Entscheidfindung mitwirken dürfen bzw. von der Mitwirkung auszuschliessen sind (vgl. Regina Kiener/Bernhard Rütsche/Mathias Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. A., Zürich/St. Gallen 2015, N 525). Nebst einzelnen in § 119 Abs. 1 lit. a, b, b bis und c StG genannten typischen Ausstandsgründen enthält lit. d eine Generalklausel, wonach in den Ausstand zu treten hat, wer "aus anderen Gründen" in der Sache befangen sein könnte. Das in Bezug auf den Steuerkommissär geltend gemachte Ausstandsgesuch der Pflichtigen ist von der Finanzdirektion mit Rekursentscheid vom 23. Februar 2015 erledigt worden und bildet ebenfalls nicht Gegenstand dieses Verfahrens (Felix Richner et al, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 119 N. 38). Demnach greift auch das Vorbringen der Pflichtigen nicht, die Sache sei allein aufgrund des Umstands, dass sich das Steuerrekursgericht nicht weiter zur Befangenheit des Kommissärs geäussert habe, zurückzuweisen. Es ist nicht notwendig, dass die Begründung eines Entscheids eine Auseinandersetzung mit allen Parteierörterungen enthält; es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens mittelbar ergibt und die Begründung sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt (Felix Richner et al, § 142 N. 10).

### **E. 2.3**

Das Steuerrekursgericht ist in seiner rechtsprechenden Tätigkeit unabhängig (§ 116 Abs. 1 StG). Die Pflichtige erachtet die Unabhängigkeit der Vorinstanz als sehr zweifelhaft, habe diese doch bei der Beurteilung der Domizilfrage tatsachenwidrige Vermutungen getroffen. Ein Ausstandsbegehren stellt sie aber nicht. Das Steuerdomizil der Pflichtigen bildet Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb auf die vorinstanzliche Sachverhaltswürdigung sowieso einzugehen sein wird. Ausstandsgründe der vorinstanzlichen Entscheidträger werden wie erwähnt nicht geltend gemacht und sind auch nicht ersichtlich. Der Klarheit halber ist festzuhalten, dass bei Verfahrensfehlern oder Fehlentscheiden in der Sache in der Regel keine Befangenheit anzunehmen ist, haben sich die hiervon Betroffenen dagegen doch auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg zur Wehr zu setzen (Regina Kiener in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A. Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 5a N. 21; vgl. auch Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 109 N. 26; Richner et

al, § 119 N. 20).

### **E. 3.1**

Juristische Personen sind kraft § 55 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Im interkantonalen Verhältnis befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person grundsätzlich an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz (vgl. Art. 56 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] und Art. 640 des Obligationenrechts [OR]). Dem statutarischen Sitz wird jedoch die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil versagt, wenn dieser bloss eine formelle Bedeutung hat, wenn er gleichsam künstlich geschaffen wurde und ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, wo die normalerweise am Sitz erfolgende Geschäftsführung und Verwaltung besorgt wird. In solchen Fällen (bei einem sogenannten Briefkastendomizil) wird der Ort der effektiven Leitung bzw. tatsächlichen Verwaltung als Steuerdomizil betrachtet (BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; 22. Dezember 2009, 2C\_259/2009, E. 2.1; 22. Februar 2008, 2P.6/2007, E. 2.2 = StE 2009 A 24.22 Nr. 6; VGr, 2. April 2014, SB.2013.00139, E. 2.1 [nicht auf [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch) veröffentlicht]; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 8 N. 2 ff.; Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. A., Basel 2017, Art. 20 N. 13, N. 31; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 46 ff.). Die juristische Person ist somit in der Wahl ihres zivilrechtlichen Sitzes nicht absolut frei. Wenn das Zivilrecht den juristischen Personen erlaubt, ihren Sitz in den Statuten selbst zu bestimmen und zu ändern, so geht es davon aus, dass in den Statuten regelmässig der Ort als Sitz bezeichnet wird, von dem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Es wird also verlangt, dass dieser Entscheid auch wirklich in die Tat umgesetzt wird und die juristische Person an diesem Ort den neuen Mittelpunkt ihrer Existenz begründet. Ist der statutarische Sitz jedoch wie gesagt künstlich geschaffen worden und gibt es einen konkurrierenden Ort der wirklichen Leitung, dann ist letzterer Ort das Hauptsteuerdomizil. Wenn die Geschäftsführung nicht an einem Ort konzentriert ist, wird die wirkliche Leitung an dem Ort angenommen, wo sich der Schwerpunkt der Geschäftsführung befindet bzw. von wo aus die Aktivitäten der Geschäftsleitung vorwiegend vollzogen werden (zum Ganzen Roland Heilinger/Wolfgang Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern Teil 1, StR 63/2008 S. 742, insbes. S. 746 f. mit Hinweis unter anderem auf BGr, 4. Dezember 2003, 2A.321/2003 = StE 2005 B 71.31). Unter dem "Ort der tatsächlichen Verwaltung" versteht der Gesetzgeber jenen Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen bzw. die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen (Heilinger/Maute, S. 750 ff., auch zum Folgenden, unter anderem mit Hinweis auf die Botschaft vom 25. Mai 1983 zur Steuerharmonisierung, S. 108). Im Sinn einer Abgrenzung nach oben geht es dabei um die Führung der laufenden Geschäfte und nicht bloss Kontrollfunktionen oder Grundsatzentscheide. Im Sinn einer Abgrenzung nach unten geht es aber auch nicht "nur" um administrative Unterfunktionen. "Träger der wirklichen Leitung" sind meist der zur Vertretung und Geschäftsführung befugte Verwaltungsrat bzw. die Verwaltungsratsdelegierten, die auch gleichzeitig Aktionäre oder Angestellte der Muttergesellschaft sein können. Es ist jedoch kaum denkbar, dass die entscheidenden Dispositionsbefugnisse im Auftragsverhältnis einem Dritten

anvertraut werden.

### **E. 3.2**

Eine nur beschränkte Steuerpflicht einer juristischen Person mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons kann sich ergeben, wenn sie im Kanton Betriebsstätten unterhält (§ 56 Abs. 1 lit. b StG). In solchen Fällen beschränkt sich die Steuerpflicht nach § 57 Abs. 2 StG auf die Teile des Gewinns und Kapitals, für welche die erwähnte Steuerpflicht im Kanton besteht. Dabei erfolgt die Steuerausscheidung gemäss § 57 Abs. 3 StG im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Der Begriff der Betriebsstätte wird weder in § 56 StG noch in Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) näher definiert, weshalb diesbezüglich die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) gilt (BGE 134 I 303 E. 1.2). Eine solche Betriebsstätte setzt eine feste Geschäftseinrichtung voraus, in der die Tätigkeit des ausserkantonalen Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, das heisst ständige körperliche Anlagen, in denen das Unternehmen einen qualitativ sowie quantitativ erheblichen Teil seines technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht (BGE 134 I 303 E. 2.2). Ausgeklammert sind nebensächliche oder untergeordnete Tätigkeiten (BGE 110 Ia 190 E. 3).

### **E. 3.3**

Der steuerrechtliche Sitz als steuerbegründende Tatsache ist nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung grundsätzlich von der Steuerbehörde nachzuweisen. Dabei gilt der statutarische Sitz in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen und kann somit in erster Linie der Sitzkanton die Steuerhoheit beanspruchen. Denn im Einklang mit dem Zivilrecht ist zu vermuten, dass die Statuten jenen Ort als Sitz bezeichnen, von welchem aus die juristische Person tatsächlich geleitet wird. Macht ein anderer Kanton oder die juristische Person geltend, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat er die entsprechenden Umstände darzutun und zu beweisen. Erscheint in der Folge der von der Behörde angenommene Sitz im anderen Kanton aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als sehr wahrscheinlich, so genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen BGr, 4. Dezember 2014, 2C\_431/2014, E. 2.1; Zweifel/Hunziker, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 8 N. 20 f., mit weiteren Hinweisen; dieselben in: Kommentar StHG, Art. 46 N. 22-23a). Dasselbe gilt grundsätzlich, wenn die steuerbegründende Tatsache auf den Unterhalt einer Betriebsstätte zurückgeht (vgl. VGr, 16. März 2016, SB.2015.00152, E. 2.3, 3.1).

#### **E. 4.1.1**

Die Vorinstanz zog in Würdigung des Augenscheinprotokolls des Steuerkommissärs vom 27. März 2013 und der in den Akten liegenden Fotografien die Schlussfolgerung, dass die Räume in F effektiv zur Verfügung gestanden und benutzt worden seien. In welchem zeitlichen Ausmass und zu welchem Zweck dies der Fall gewesen sei, gehe aus den Akten allerdings nicht hervor. Zugunsten der Sachdarstellung der Pflichtigen spreche, dass der Mietzins von Fr. 1'600.- pro Monat für ein blosses Briefkastendomizil hoch sei. Es seien jedoch zwei weitere Umstände in Betracht zu ziehen. Zum einen seien gemäss Recherchen des Steuerkommissärs im Internet (Datum 25. März 2013) an der fraglichen Adresse 152 Gesellschaften registriert gewesen, was vermuten lasse, dass das Gebäude als reines

Steuerdomizil zur Verfügung gestellt worden sei. Zum anderen würden die der Pflichtigen zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten ebenfalls durch die H AG selbst genutzt. Die Nutzung derselben Räume durch zwei voneinander unabhängige Gesellschaften lasse es als fraglich erscheinen, dass die Pflichtige dort tatsächlich wichtige Geschäftsunterlagen aufbewahrt habe, seien diese doch in der Regel vertraulicher Natur.

#### **E. 4.1.2**

Von entscheidender Bedeutung sei aber, dass die Pflichtige in der Stadt C an der K-Strasse 01 an zentraler und repräsentativer Lage über Räumlichkeiten verfüge. Am 13. Februar 2008 sei zwischen der I AG und der Pflichtigen ein Untermietvertrag abgeschlossen worden, wonach Letzterer im ersten Obergeschoss Büroräumlichkeiten von ca. 130 m<sup>2</sup> zur hälftigen Nutzung für Fr. 2'487.50 monatlich überlassen worden seien. Die leitenden Personen der Pflichtigen und der I AG seien zum Teil identisch, was auf verbundene Gesellschaften schliessen lasse. Der Mietvertrag sei am 5. Mai 2010 ersetzt worden, indem die Pflichtigen direkt das Mietverhältnis von der Hauptvermieterin zu einem Mietzins von Fr. 4'565.- monatlich übernommen habe. Zudem sei am 13. April 2010 ein analoger Mietvertrag bezüglich Büroräumlichkeiten im 2. Obergeschoss abgeschlossen worden. Weiter hätten die sechs in der Lohnadministration geführten Mitarbeiter ihre Wohnadresse im Raum der Stadt C gehabt, weshalb davon auszugehen sei, dass diese auch in der Stadt C ihren Arbeitsplatz gehabt hätten bzw. bei Raumbedarf die Büros in der Stadt C genutzt worden seien. Es sei offenkundig, dass die Vermögensverwaltung – soweit sie auf Büroräumlichkeiten angewiesen gewesen sei – in dieser Örtlichkeit stattgefunden habe.

#### **E. 4.1.3**

Insgesamt sei von einer schwerpunktmässig in der Stadt C stattfindenden Geschäftstätigkeit auszugehen, was die Annahme nach sich ziehe, dass aus rein praktischen Gründen die damit zusammenhängende Geschäftsführung auch dort zu verorten sei. Für die Annahme eines Sitzes an einem anderen Ort reiche nicht aus, dass es sich um ein bisschen mehr als ein blosses Briefkastendomizil handle. Vielmehr sei zu verlangen, dass dort eine Geschäftsleitungstätigkeit von Gewicht stattgefunden habe. Aktivitäten, die nicht einmal die Intensität und unternehmerische Bedeutung einer Betriebsstätte hätten, reichten erst recht nicht aus, um in Abgrenzung zu Aktivitäten an einem anderen Ort einen Gesellschaftssitz zu begründen. Die Pflichtige vermöge nicht zu überzeugen, dass in F die Fäden der Geschäftsführung zusammenliefen. Hinsichtlich der Behauptung, es hätten dort Sitzungen strategischer Art, aber auch mit Kunden, stattgefunden, mache sie keine Angaben über die Anzahl solcher Sitzungen, deren Inhalt oder die Teilnehmer, noch belege sie diese. Der zeitliche Umfang der Nutzung dieser Räume sei gänzlich unbekannt. Administrative Arbeiten, wie etwa der Versand von Einladungen an einen Kundenanlass, seien von vornherein ungeeignet, einen Sitz zu begründen. Ebenso helfe der Hinweis, es sei dort Personal im Bereich Kundenakquisition tätig gewesen, nicht weiter, sei die betreffende Person mit Wohnsitz in O (Kanton J) doch erst nach den streitigen Steuerperioden, nämlich per 1. Januar 2011, angestellt worden.

#### **E. 4.2.1**

Die Pflichtige macht geltend, allein die Tatsache, dass die Vorinstanz abgewogen habe, ob die Fäden der Geschäftsführung in der Stadt C oder in F zusammenliefen, indem sie verschiedene Gesichtspunkte pro und contra für die beiden Orte geprüft habe, zeige auf,

dass sich in F mindestens eine Betriebsstätte befinden müsse. Es sei unbestritten, dass in F feste Geschäftseinrichtungen vorhanden gewesen seien und ein Teil der Geschäftstätigkeit dort abgewickelt werde (Generalversammlungssitzungen, Verwaltungsratssitzungen, Verschicken von Einladungen an Akquisitionsanlässe). Es hätte denn auch minimal eine Ausscheidung vorgenommen werden müssen, weshalb schon deswegen die Sache zurückzuweisen sei. Von einem Briefkastendomizil könne keine Rede sein. Der Hinweis auf die im Jahr 2013 an der G-Strasse 02 in F registrierten 152 Gesellschaften hinterlasse einen schalen Nachgeschmack und die von der Vorinstanz vorgenommene "Ableitung" sei haarsträubend. Es spiele für die Vorinstanz also keine Rolle, dass der diesbezügliche Auszug aus dem Jahr 2013 stamme, um gleichzeitig zu beanstanden, dass das Arbeitsverhältnis mit der Person mit Wohnsitz im Kanton J erst am 1. Januar 2011 (nach der hier relevanten Steuerperioden) eingegangen worden sei. Die Vermutung, das Gebäude in F würde Interessenten als reines Steuerdomizil zur Verfügung gestellt, sei tatsachenwidrig und lasse sehr an der Unabhängigkeit der Vorinstanz zweifeln. Stattdessen handle es sich um einen grossen Bürokomplex mit entsprechend vielen Büroräumlichkeiten. Aktuell könnten dort drei Büros gemietet werden.

#### **E. 4.2.2**

Aber auch die Überlegungen bezüglich der Nutzung derselben Räume in F durch zwei voneinander unabhängige Gesellschaften basiere auf einer eigentümlichen Lebenserfahrung der Vorinstanz und seien nicht ansatzweise überzeugend. Dieselbe Frage sei auch in Bezug auf die K-Strasse 01 zu stellen, habe die Pflichtige dort doch ebenfalls nur über einen Untermietvertrag verfügt und die Räumlichkeiten mit der L AG bzw. M AG geteilt. Die Schränke in F seien zudem abschliessbar gewesen.

#### **E. 4.2.3**

Aktenwidrig sei sodann die Behauptung der Vorinstanz, seitens der Pflichtigen würden keine Angaben über die Sitzungen gemacht. Schon mit Schreiben vom 12. November 2012 habe sie dem Beschwerdegegner die Einreichung entsprechender Protokolle angeboten, falls erwünscht. Hätte die Vorinstanz die Vorlage dieser Unterlagen für erforderlich gehalten, hätte sie sie einfordern müssen.

#### **E. 4.2.4**

Es ergebe sich somit, dass dem Sitz in F materielle Bedeutung zukomme. Die Situation sei nicht anders als früher bei der N AG, die den Sitz mit geringfügiger Substanz im Kanton P gehabt habe, während sich der grösste Teil der Aktivitäten im Kanton Zürich abgespielt habe. Das sei eben eine Frage der Ausscheidung, wie sie durch die Steuerverwaltung des Kantons J vorgenommen worden sei.

#### **E. 5.1**

Vorliegend stellt sich wie erwähnt die Frage, ob das Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen in den Steuerjahren 2009 und 2010 in der Stadt C lag. Die Beweislast obliegt nach dem Gesagten der Steuerbehörde (E. 3.3).

#### **E. 5.2.1**

Es ist unbestritten, dass die H AG mit Vertrag vom 18. November 2008 der Pflichtigen per 1. Dezember 2008 Büroräumlichkeiten, einschliesslich eines Benützungsrechts für die Cafeteria, an der G-Strasse 02 in F für Fr. 1'600.- monatlich vermietet hat. Die allgemeinen Infrastrukturräume sowie ein Einstellplatz in der Garage und die allgemeinen

Besucherparkplätze stehen ebenfalls zur Mitbenützung zur Verfügung. Die Vorinstanz hat sodann die effektive Zurverfügungstellung und Nutzung der Räumlichkeiten nicht in Abrede gestellt. Trotz dieser gegen ein blosses Briefkastendomizil sprechenden Umstände ist das Steuerrekursgericht aber zutreffend von einer schwerpunktmässig in der Stadt C stattfindenden hier zu verortenden Geschäftstätigkeit der Pflichtigen ausgegangen, während die Aktivitäten in F untergeordneter Natur und hinsichtlich des Steuerdomizils ohne Relevanz gewesen seien. Angesichts der von der Pflichtigen in der Stadt C benutzten und im Jahr 2010 sogar hinzugemieteten grosszügigen Räumlichkeiten liegt es auf der Hand, dass sich der Ort der effektiven Geschäftsleitung hier konzentriert hat. Dafür sprechen auch die für die sechs Personen, darunter E, für das Jahr 2010 ausgestellten Lohnausweise, aus denen hervorgeht, dass die Betreffenden alle im Raum der Stadt C gewohnt haben. Die Annahme, dass diese ihre Tätigkeit in der Stadt C ausgeübt haben, erweist sich als korrekt. Dasselbe gilt demnach für die Anknüpfung der effektiven Leitung bzw. Verwaltung (vgl. E. 3.1). Schon angesichts der erwähnten Wohnsituation ist es unwahrscheinlich, dass die Geschäftsleitung schwerpunktmässig in F stattgefunden hat.

#### **E. 5.2.2**

Auch ist nicht ersichtlich, dass die Pflichtige in den Jahren 2009/2010 einen qualitativ sowie quantitativ erheblichen Teil ihres Betriebes in F vollzogen hätte, was die Annahme einer Betriebsstätte erlaubte (vgl. E.3.2). Zwar hat die Pflichtige im Rekursverfahren geltend gemacht, es sei dort wohnhaftes Personal vorhanden, das im Bereich der Kundenakquisition tätig und daher häufig unterwegs sei (wie sich herausstellte, war damit Frau Q gemeint). Sodann würden in F Sitzungen strategischer Art, aber auch mit Kunden, abgehalten sowie gewisse administrative Arbeiten erledigt, wie das Versenden von Einladungen. Auf eine in J wohnhafte Person, die im Bereich der Kundenakquisition tätig sei, hatte die Pflichtige auch in der Einsprache vom 30. September 2013 hingewiesen, wobei der Name von Q nicht erwähnt worden war. Dies war auch nicht nötig, wurde Q doch erst am 1. Januar 2011 angestellt, also nach den hier relevanten Steuerperioden, wie die Vorinstanz zu Recht angemerkt hat. Davon abgesehen weilte Q häufig im Ausland, was hier aber ohnehin nicht weiter interessiert. Dass in den Jahren 2009/2010 anderes, mit ebensolchen oder ähnlich wichtigen Aufgaben betrautes und in der Region F wohnhaftes Personal für die Pflichtige tätig gewesen wäre, ist ebenfalls nicht erkennbar und wird von Letzterer auch nicht behauptet. Sodann versteht sich von selbst, dass Tätigkeiten wie das Versenden von Einladungen im Geschäftsfeld der Pflichtigen nicht als qualitativ sowie quantitativ erheblich qualifiziert werden können. Die Pflichtige ordnet diese Aktivitäten denn auch selber den administrativen Arbeiten zu. Aber auch das Abhalten von Sitzungen in F genüge nicht für die Annahme einer Betriebsstätte, selbst wenn sie strategischer Art waren (vgl. vorn, E. 3.1; insbesondere BGE 134 I 303 E. 4.2).

#### **E. 5.2.3**

Als Zwischenergebnis ergibt sich somit, dass schon aufgrund der genannten Umstände der Hauptbeweis für das Zusammenlaufen der Fäden der Geschäftsführung bzw. für das Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen in den Steuerperioden 2009/2010 in der Stadt C erbracht ist.

#### **E. 5.3**

Im Folgenden ist zu prüfen, inwieweit die Pflichtige im Rahmen des Gegenbeweises Zweifel an der Richtigkeit der Indizien und der daraus gezogenen Schlussfolgerungen

nachzuweisen vermag. Die rechtskundig vertretene Pflichtige stellt in diesem Zusammenhang primär die im Rekursentscheid getroffene Würdigung einzelner Indizien infrage, macht aber keine konkreten Ausführungen hinsichtlich ihrer Geschäftstätigkeit in F im fraglichen Zeitraum.

#### **E. 5.4**

Soweit die Pflichtige geltend macht, allein das Abwägen der Vorinstanz, ob die Fäden der Geschäftsleitung in F oder in der Stadt C zusammenliefen, zeige auf, dass in F mindestens eine Betriebsstätte vorliegen müsse, ist auf die vorangehenden Ausführungen (E. 5.2) zu verweisen. Es versteht sich von selbst, dass die Vorinstanz im Rahmen der Gesamtwürdigung entsprechende Abwägungen vorzunehmen hatte. Selbstredend kann daraus nicht hergeleitet werden, dass deswegen in F mindestens eine Betriebsstätte vorliege.

#### **E. 5.5**

Die Vorinstanz hat im Sinn eines (weiteren) Indizes auf die im Jahr 2013 an der G-Strasse 02 in F registrierten 152 Firmen hingewiesen (E. 4.1.1). Die Pflichtige erachtet die darauf gründende Vermutung der Vorinstanz, wonach das Gebäude in F als reines Steuerdomizil zur Verfügung gestellt worden sei, als schlechterdings tatsachenwidrig. Die Unabhängigkeit der Vorinstanz sei zu bezweifeln (E. 4.2.2). Die Pflichtige bestreitet die Registrierung der 152 Firmen nicht, weshalb keine diesbezügliche Tatsachenwidrigkeit vorliegt. Der Vorinstanz war es grundsätzlich unbenommen, auf die Registrierung der 152 Firmen hinzuweisen und daraus Schlussfolgerungen zu ziehen (zur Frage der Unabhängigkeit siehe E. 2.3). Jedenfalls ist die Registrierung von 152 Firmen an ein und derselben Adresse, selbst bei einem grossen Bürokomplex, aussergewöhnlich. Allerdings geht es beim genannten Indiz um die Situation im Jahr 2013, sodass es vorliegend nicht weiter von Relevanz ist. Insoweit vermag die Pflichtige dieses eine Indiz infrage zu stellen. Dies führt aber zu keiner anderen Gesamtbeurteilung, ist der Hauptbeweis für das Steuerdomizil in der Stadt C doch auch ohne dieses Indiz erbracht (E. 5.2). Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass auch die Vorinstanz dieses Indiz nur gering gewichtet hat.

#### **E. 5.6**

Aber auch die Ausführungen der Pflichtigen, die Mitbenützung der Räumlichkeiten in F durch die H AG taue nicht als Argument für die Annahme des Hauptsteuerdomizils in der Stadt C, seien doch die Schränke in F abschliessbar gewesen und seien die Räumlichkeiten in der Stadt C ebenfalls mit der L AG bzw. M AG geteilt worden, überzeugen nicht. Der Beschwerdegegner hat darauf hingewiesen, dass E, Geschäftsführer der Pflichtigen, in den Geschäftsjahren 2009/2010 die Kollektivunterschrift bei der M AG innegehabt habe, was auf eine enge geschäftliche Beziehung mit dieser Gesellschaft schliessen lasse. Solches treffe auf die H AG in F nicht zu. Die Pflichtige bestreitet diese Sachverhaltsdarstellung denn auch nicht. Die Beziehungen der L AG bzw. M AG und der H AG zur Pflichtigen lassen sich daher nicht miteinander vergleichen, woran auch die Verriegelung der Schränke in F nichts ändert.

#### **E. 5.7**

In der Beschwerdeschrift wird geltend gemacht, die Vorinstanz hätte von der Pflichtigen die schon mit Schreiben vom 12. November 2012 angebotenen Protokolle einfordern müssen, falls diese Unterlagen für erforderlich erachtet worden seien. Insoweit macht die Pflichtige geltend, der Hauptbeweis sei nicht rechtsgenügend erbracht bzw. es liege eine

Gehörsverletzung vor, weil offerierte Beweise nicht abgenommen worden seien. Im Schreiben an das Kantonale Steueramt Zürich vom 12. November 2012 hatte die Pflichtige bezüglich der Geschäftstätigkeit in J darauf hingewiesen, dass beispielsweise die Generalversammlungen und auch die Verwaltungsratssitzungen in F abgehalten worden seien. Als Klammerbemerkung wurde angefügt, entsprechende Protokolle könnten nochmals nachgereicht werden, falls erwünscht. Wenn die Pflichtige nun geltend macht, die offerierten Unterlagen seien nicht eingefordert worden, lässt sie ausser Acht, dass der Beschwerdegegner und die Vorinstanz die Durchführung von Generalversammlungen und Verwaltungsratssitzungen in F nicht in Abrede gestellt haben. Demnach mussten sie die diesbezüglichen Unterlagen auch nicht einfordern. Davon abgesehen wäre es der rechtskundigen Pflichtigen freigestanden, zwecks Erbringung des Gegenbeweises weitere sachdienliche Unterlagen ins Recht zu reichen, wie im Rekursentscheid zu Recht festgehalten wurde.

### **E. 5.8**

In gesamthafter Würdigung der genannten Umstände ergibt sich dementsprechend, dass der Hauptbeweis für die schwerpunktmässige Geschäftstätigkeit bzw. das Hauptsteuerdomizil in der Stadt C erbracht ist und dies die Pflichtige im Rahmen des Gegenbeweises nicht zu erschüttern vermag. Auch ihr nicht substanziiertes Hinweis auf die N AG mit Sitz im Kanton P und deren Aktivitäten im Kanton Zürich führt zu keiner anderen Beurteilung. Die Beschwerde ist abzuweisen.

### **E. 6**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.